Caso práctico. Importación de bienes usando los servicios de un agente de aduanas / transitario. DUA. Suplidos.

La empresa IMP S.A., establecida en España (TAI) y en régimen general de IVA, compra una mercadería M1 a la empresa EXP Ltd establecida en Estados Unidos de América. La empresa EXP Ltd envía la mercancía a un puerto de España (en el TAI).
La importación de la mercancía se realizará a través de un agente un agente de aduanas / transitario, la empresa TRANS S.A.

La empresa IMP S.A. recibe la siguiente documentación:

· El día 15 de febrero la empresa EXP Ltd envía su factura junto con la póliza del seguro y el documento de embarque de la mercancía, de acuerdo con los términos del contrato (INCOTERM CIF). Factura:

EXP Ltd.
Hillbilly Road, 1
New Town, ND, USA.
Email info@expltd.com
Tax ID 111-22-3333

N. invoice SP-001
Date 02-15-2021

Carrier: Weewee International
Carrier tracking number: 11223344

RECIPIENT

IMP S.A.
C/ Karoshi n.º 2 C.P. 28999 Madrid, Spain
T.N.+34 91000000
NIF A00000000

Description	Units	Unit price	Amount
Product M1	7,175	1.00 USD	7,175.00 USD
Freight and insuarance			444.05 USD
TOTAL			7,619.05 USD

INCOTERM: CIF Port of Valencia, Spain.
PAYMENT: Confirmed irrevocable credit.
Piggy Bank 0000-1234567-89

Tipo de cambio EUR /USD 0.8820
Precio en EUR 6,720.00 €

· El día 23 de febrero, una vez llegada la mercancía al puerto de Valencia y realizados los trámites de importación a través de la empresa TRANS S.A., que actúa como agente de aduanas y transitario. TRANS S.A. manda su factura y el Documento Único Administrativo (DUA).

DUA, casilla 47:

Valor en aduana (puede coincidir, aunque no necesariamente, con la factura del proveedor)

Arancel

IVA a la importación

	BASE IMPONIBLE	TIPO	IMPORTE
A00	6,720.00 €	3.4226%	230.00 €
B00	7,250.00 €	21.00 %	1,522.50 €

Valor en aduana + arancel + gastos accesorios descarga (código 7002)

Modelo 031 resultante:

Agencia Tributaria	**DOCUMENTO DE PAGO** Periodo voluntario de pago		**MODELO 031**
Órgano liquidador Administración de aduanas: Málaga	**Número de referencia** DUA 21ES00111122222223	**Justificante** 2021002288383	
Titular de la deuda	**NIF** A00000000	**Apellidos y nombre o Razón social** IMP S.A.	
	Domicilio C/ Karoshi n.º 2 C.P. 28999 Madrid, España		
Representante A00000002	**Apellidos y nombre o Razón social** TRANS S.A.		
Concepto Derechos de importación e impuestos indirectos			
Conceptos	**Importes**		
Derechos arancelarios	230.00		
IVA importación	1,522.50		
Total a ingresar	**1,752.50 €**		

Factura de TRANS S.A., en la que aparecen separadamente la parte de los honorarios por sus propios servicios y por otra parte los suplidos que ésta pagó a nombre de IMP S.A. en la aduana.

TRANS S.A.
C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28888
Madrid, España
Telef 123456789
NIF A00000002

N.º factura V2021 777
Fecha 02/23/2021

FACTURAR A:

IMP S.A.
C/ Karoshi n.º 2 C.P. 28999
Madrid, España
Telef. 91000000
NIF A00000000

Conceptos	
[1a] Servicios gestión importación sujetos a gravamen	500.00 €
[1b] Servicios accesorios de descarga exentos (art 64 LIVA)	300.00 €
[2a] Suplido por derechos arancelarios	230.00 €
[2b] Suplido por IVA importación	1,522.50 €
[3] Base imponible al 21% [1a]	**500.00 €**
[4] IVA 21%*[3]	105.00 €
[5] Total importe servicio IVA inc. [1a]+[1b]+[4]	**905.00 €**
[6] Saldo suplidos [2a]+[2b]	1,752.50 €
[7] TOTAL A PAGAR [5]+[6]	**2,657.50 €**

Los gastos accesorios de descarga ya se incluyeron en la BI de importación, por lo que se aplica la exención del art 64 LIVA en esta parte de los honorarios del agente transitario.

Forma de pago: Transferencia bancaria.

Contabilizar las operaciones descritas desde el punto de vista de la empresa IMP S.A. Analizar los registros de IVA correspondientes.

Índice

Introducción.

· El propósito de este caso práctico es estudiar la contabilización de las operaciones de importación de una empresa establecida en el TAI, en las cuales media un agente de aduanas / transitario.

Explicaciones sobre algunas de las cuentas a utilizar.

Habrá que usar **cuentas en moneda extranjera**, una cuenta del proveedor de Estados Unidos (4004) y otra cuenta bancaria para realizar las transacciones en dólares necesarias (573). Aunque son cuentas "en moneda extranjera", las cantidades se traducen en euros.

Como cuentas auxiliares de IVA, en principio las cuentas genéricas **"(472) HP IVA soportado"** y también la cuenta **"(477) HP IVA repercutido"** son suficientes.
Cabría la posibilidad de crear cuentas auxiliares de IVA específicas, por ejemplo para registrar las importaciones, o distintos tipos de IVA, pero no lo hemos estimado necesario si el programa de contabilidad que usamos tiene las herramientas necesarias para tales distinciones.

"(475023) HP acreedora por IVA importación liquidado por aduana". En esta cuenta registraremos el importe del IVA a la importación que hay que pagar en la aduana (no incluiremos el importe del arancel).

"(4754) HP acreedora por derechos arancelarios y similares". En esta cuenta registraremos el importe del arancel que hay que pagar en aduana (no incluiremos el importe del IVA a la importación).

Usaremos las dos cuentas anteriores para contabilizar el arancel y el IVA a la importación que en su momento se devengó al realizar la importación a nombre de IMP S.A. Como sabemos, el agente transitario pagó estos conceptos en aduana a nombre de IMP S.A. como suplido, lo cual se contabilizará seguidamente en la cuenta de suplidos 5556 correspondiente a la empresa TRANS S.A..

"(5556TRANS) TRAS S.A. - cuenta corriente por provisiones fondos y suplidos ". Esta cuenta sirve para contabilizar dos cosas: 1) Las cantidades que IMP S.A. puede haber adelantado a TRANS S.A. para que ésta haga frente a los gastos en su nombre (provisiones de fondos). 2) Las cantidades que el agente transitario paga a nombre de IMP S.A. en nombre de IMP S.A. como suplidos (en este caso el arancel y el IVA a la importación).

Las razones por las que se sugiere en este caso práctico la utilización de estas últimas tres cuentas son diversas:

1. Nos permite contabilizar las operaciones con provisiones de fondos y suplidos tal y como se han producido paso a paso, sin atajos ni omisiones de información que luego podemos echar de menos.
2. Si la empresa estuviera hipotéticamente en la modalidad de pago diferido del IVA a la importación, necesitaría la cuenta 475 correspondiente al IVA de importación liquidado pendiente de pago para llevar dicha cantidad a la casilla 77 del modelo 303 de IVA.

"(475001) HP acreedora por IVA, régimen general". Esta cuenta será la que contabilizará la cantidad a pagar a Hacienda cuando haga la liquidación periódica del IVA, llevando al asiento de liquidación el saldo de la 477 (IVA repercutido), la 472 (IVA soportado). Si la empresa estuviera en la modalidad de pago diferido del IVA a la importación, también llevaría al asiento de liquidación la cuenta 475023 (IVA devengado en la importación) lo cual no ocurrirá en este caso, pues IMP S.A. no está en dicha modalidad y el agente transitario pagó dicha cantidad en la aduana.

Contabilización de las operaciones.

Consideraciones previas a tener en cuenta para la contabilización y registro de las operaciones.

Para la contabilización de las operaciones trataremos de conciliar en la medida de lo posible la lógica contable con la burocracia en materia impositiva.
Para ello tendremos en cuenta:
- El art 64 RIVA.
- Las instrucciones generales que da la propia Agencia Tributaria para la cumplimentación **del libro de facturas recibidas:**

> Hay que registrar el DUA. Como "Base Imponible" se indicará el Valor en Aduana de la mercancía, más los demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación, más los gravámenes a la importación y más los gastos accesorios que no formen parte del Valor en Aduana y que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior de la comunidad (Base Imponible, casilla 47 DUA).
>
> Como "Cuota IVA Soportado" y "Cuota Deducible" se consignará el importe a pagar.
>
> Los gastos posteriores a la admisión del DUA no incluidos en la base imponible del IVA a la importación darán lugar al registro de facturas separadas.
>
> De la factura del transitario se consignará únicamente la prestación de servicios sujeta y no exenta con una base imponible y una cuota. No se consignará la cuantía del IVA a la importación que se le exige al cliente en concepto de suplido.

También tendremos en cuenta el art 33.2 g) del Reglamento de Gestión Tributaria sobre el **modelo 347**:

> Quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:
>
> Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, salvo que aquel tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.

Factura del proveedor de EEUU.

El día **15 de febrero** la empresa EXP Ltd envía su **factura** junto con la póliza del seguro y el documento de embarque de la mercancía, de acuerdo con los términos del contrato (INCOTERM CIF). Según estos términos del contrato, una vez embarcada la mercancía y enviada toda la documentación al comprador (IMP S.A.), nace la **obligación de pago** por parte del comprador, salvo que se estipule otra cosa.

· Asiento de **compra:**

6.720,00	(600M1) Compras de mercadería M1	a	(40041EXP) EXP Ltd. - dólares	6.720,00

Esta manera de registrar el asiento, tal vez menos estricta pero más directa (especialmente si la empresa no está en el sistema de registro SII), consiste en realizar **el asiento de compra sin marcar ni registrar nada que tenga que ver con el IVA**, como si la factura del proveedor EXP Ltd hubiera llegado al mismo tiempo que el DUA, con lo cual solo se registrará el DUA en el libro de facturas recibidas.
Para Hacienda lo que realmente tiene trascendencia es el DUA, no la factura del proveedor extranjero.

De esta manera nos evitamos registrar una factura de importación que no es estrictamente obligatoria en el libro de facturas recibidas y en el 347. En lo que respecta al libro de facturas ya hemos dicho que lo que es realmente relevante para Hacienda es el DUA; en lo que respecta al documento 347, las operaciones de importación y exportación no son de obligatorio registro según el art. 33.2 g) del Reglamento de Gestión Tributaria.

· **Pago** el mismo día:

6.720,00	(40041EXP) EXP Ltd. - dólares	a	(5731B) Banco B – dólares	6.720,00

Nota: El gasto por compras y la partida de proveedores en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio de contado que hubiera en el momento de la compra (fecha de la transacción). Posteriormente, cuando se pague la correspondiente factura, o, al cierre del ejercicio, se deberá aplicar el tipo de cambio de contado en esa fecha, y la diferencia, positiva o negativa, que surja por la variación del tipo de cambio se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias. En consecuencia, las mercancías importadas se incorporarán al inventario valoradas al tipo de cambio de contado que hubiera en el momento de la compra (fecha de la transacción).

Para más información sobre el tema, véase consulta BOICAC n.º 2 115/SEPTIEMBRE 2018.

No ha sido necesario realizar ajustes por diferencias de cambio porque todo se ha hecho el mismo día 15 de febrero.

Documento Único Administrativo DUA.

Una vez llegada la mercancía al puerto de Valencia, el 23 de febrero se formaliza la importación de la mercancía mediante el DUA. Al realizar este trámite, se liquida un arancel y un IVA a la importación en la aduana.

El asiento de contabilización del DUA queda así:

230,00	(600M1) Compras de mercadería M1	a	(40041EXP) EXP Ltd. - dólares	,00
1.522,50	(472) HP IVA soportado	a	(4754) HP acreedora por derechos arancelarios y similares	230,00
		a	(475023) HP acreedora por IVA importación liquidado por aduana	1.522,50

Obsérvese que hemos indicado la **cuenta del proveedor de Estados Unidos, EXP Ltd,** (el proveedor figura en la casilla 2 del DUA). Esto es para que el **programa de contabilidad coja los datos del proveedor en el cuadro de IVA y los lleve al libro de facturas recibidas.** Está con saldo 0 puesto que la deuda que se tiene con dicho proveedor ya fue contabilizada el día 15 de febrero. Cabe la posibilidad de poner directamente la cuenta del proveedor en el cuadro de IVA del asiento y no reflejar dicha cuenta con saldo 0 en el asiento, pero esto puede dar algún problema con el programa de contabilidad si intentamos editar el cuadro de IVA en momentos posteriores.

Ojo, si la empresa IMP S.A. estuviera en el SII, la empresa que tendría de figurar en el apartado "proveedor" sería la empresa española registrada en el SII, no el proveedor extranjero.

En la cuenta **600M1** irá el importe del arancel como mayor valor de adquisición de la mercancía M1, puesto que es un gravamen no recuperable de Hacienda.

Dicho arancel aparecerá asimismo contabilizado en el haber, en la cuenta **4754**, puesto que es una cantidad que se ha de pagar a Hacienda al hacer la liquidación en la aduana.

En la cuenta **472** irá el IVA soportado deducible como consecuencia de la importación de la mercancía.

Dicho IVA a la importación aparecerá asimismo contabilizado en el haber, en la cuenta **475023**, puesto que es una cantidad que se ha de pagar a Hacienda al hacer la liquidación en la aduana.

¿Por qué no fusionar los asientos de compra del día 15 y el asiento del DUA en uno solo? Esto en cierto modo simplificaría la contabilización, pero hay que tener en cuenta una serie de consideraciones:
· La Agencia Tributaria distingue entre el DUA de la importación y la factura de compra al exportador.
· En realidad se trata de eventos diferentes en momentos diferentes. El día 15 se formaliza la operación con el proveedor extranjero y nace la obligación de pago con el proveedor de Estados Unidos, una vez que se reciben los documentos de la compra, el seguro y el embarque de la mercancía rumbo a España. El día 23 se formaliza la importación de la mercancía en España (DUA) y nace la obligación de pago del arancel y el IVA a la importación a la Hacienda española.

¿Por qué no poner directamente en el asiento del DUA la cuenta 5556 de provisiones y suplidos en vez de las cuentas 475? Esto en principio sería ir al grano, puesto que sabemos que estas cantidades que se liquidan en la aduana son pagadas por el agente transitario a nombre de la empresa IMP S.A. No obstante hay que tener en cuenta una serie de consideraciones:
· Contabilizar en primer lugar la liquidación en aduana y la deuda correspondiente a nombre de la empresa, y en segundo lugar el suplido permite representar las operaciones realizadas paso a paso para tener una imagen fiel de los hechos contabilizados.
· Puede darse el caso en el que la empresa IMP S.A. esté acogida a la modalidad de pago diferido, con lo cual el IVA devengado en la importación no se pagaría directamente en la aduana, sino que quedaría como una cantidad a pagar posteriormente en la liquidación de IVA (casilla 77). Dicha cantidad estaría contabilizada en la cuenta 475023.

Suplidos pagados por el agente transitario TRANS S.A.

Como sabemos, la importación se ha realizado a través de un agente transitario, la empresa TRANS S.A. Dicha empresa ha pagado unas cantidades en concepto de arancel e IVA a la importación en nombre de la empresa importadora IMP S.A. (suplidos). Dichos suplidos están acreditados en la factura del agente transitario junto con los documentos del DUA y el modelo 031.

Asiento a realizar:

230,00	(4754) HP acreedora por derechos arancelarios y similares	a	(5556TRANS) TRANS S.A. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	1.752,50
1.522,50	(475023) HP acreedora por IVA importación liquidado por aduana			

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410TRANS como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556TRANS:

4754 a 410TRANS
475023 a 410TRANS
410TRANS a 5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

De esta manera quedan saldadas las cantidades liquidadas en aduana y aparece una deuda a pagar al agente transitario en concepto de suplidos.

Factura del agente transitario

Asiento a realizar:

800,00	(600M1) Compras de mercadería M1	a	(410TRANS) TRANS S.A.	2.657,50
105,00	(472) HP IVA soportado			
1.752,50	(5556TRANS) TRANS S.A. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos			

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 5556 genérica en vez de la 5556TRANS:

600M1 a 410TRANS
472
5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

En cuanto al saldo de suplidos que aparece en la segunda parte de la factura, hemos optado por trasladar dicha cantidad de la cuenta 5556TRANS a la 410TRANS y a continuación cobrar la cantidad total resultante.

*Otra posibilidad hubiera sido hacer el asiento registrando estrictamente el importe de la base imponible más el IVA, sin trasladar el saldo de suplidos, y más tarde hacer el asiento del pago cargando tanto la cuenta 410TRANS como la cuenta 5555TRANS.

Obsérvese que los honorarios se incluyen como mayor valor de adquisición de la mercancía, de acuerdo a las normas de valoración del PGC.

Obsérvese que la base imponible del IVA solo incluye la parte de los honorarios considerados como sujetos y no exentos, 500 €.
Recuérdese también que los suplidos no se incluyen en la base imponible del IVA (art. 78. 3, 3º LIVA).

Dicho asiento de la factura del transitario generará un registro en el libro de facturas recibidas.

Pago factura del agente transitario.

2.657,50	(410TRANS) TRANS S.A.	a	(572B) Banco B – euros	2.657,50

La empresa ha pagado al agente transitario tanto la parte correspondiente a los honorarios de éste y además lo que debía al agente transitario por los suplidos.

Registros de IVA.

Libro de facturas recibidas.

LIBRO DE FACTURAS RECIBIDAS

Orden	Factura	Fecha Fra.	Contab.	CIF/NIF	Proveedor/acreedor	Asto.	Base Imp.	Tipo	Cuota	Total
1	DUA 21ES00111122222223	23.02.2021	23.02.2021	111-22-3333	Exp Ltd	6	7.250,00	21,00	1.522,50	8.772,50
2	V2021 777	23.02.2021	23.02.2021	A00000002	TRANS S.A.	8	500,00	21,00	105,00	605,00

Aparecen dos resultados:

1. El DUA de la importación.
La fecha corresponde a la del DUA, y es posterior a la fecha que aparece en la factura que mandó el proveedor de Estados Unidos.
Aparecen los datos del proveedor de Estados Unidos (n.º de identificación y razón social). Si la empresa estuviera en el SII, entonces en el apartado "proveedor" aparecerían los datos de la empresa española registrada en el SII en lugar del proveedor extranjero.
La base imponible de 7250 € es la suma de la cantidad facturada por el proveedor extranjero más el arancel más gastos accesorios de descarga.

2. La factura del agente transitario.
Obsérvese que la base imponible incluye solo la parte de los honorarios sujetos y no exentos (500€). A los otros 300€ se les aplica la exención del art 64 LIVA.

Información sobre la liquidación trimestral de IVA.

La información a tener en cuenta para la declaración de IVA es básicamente la siguiente:



LIQUIDACIÓN IVA

EJERCICIO: 2021 Período: 1T Primer trimestre FECHA INICIAL: 1/1/21 FECHA FINAL: 3/31/21

IVA SOPORTADO

	Cuenta	Base imponible	Tipo	Cuota	Total	B.Inversión	Cuota efectiva	Cuota C.Caja
1	472000000000	500,00	21	105,00	605,00		105,00	

IVA SOPORTADO EN IMPORTACIONES

	Cuenta	Base imponible	Tipo	Cuota	Total	B.Inversión	Cuota efectiva
1	472000000000	7250,00	21	1522,50	8772,50		1522,50

Vemos que en apartado "IVA soportado" aparece recogido el IVA de los honorarios del agente transitario.
En el apartado "IVA soportado en importaciones" aparece el IVA a la importación del DUA.

* Si IMP S.A. estuviera en la modalidad de pago diferido del IVA a la importación, dicho IVA devengado por la importación por valor de 1522,50 € pendiente de ingreso (que contabilizamos en la cuenta 475023) no aparecería en el cuadro de IVA repercutido de la liquidación de IVA, puesto que no lo contabilizamos con una cuenta auxiliar de la 477. Esto tiene la ventaja de que el programa de contabilidad nos daría la información necesaria para rellenar la casilla 64 del modelo 303 correspondiente la la suma de resultados parciales de la liquidación, mientras que en la cuenta 475023 estaría la cantidad a consignar en la casilla 77. Así, finalmente obtendríamos el resultado final a consignar en la casilla 71 (resultado de la liquidación).

La empresa IMP S.A. de este caso práctico no está en dicha modalidad de pago diferido del IVA a la importación, por lo que las cantidades de la cuenta 475023 ya han sido saldadas y no habría que consignar cantidad alguna en la casilla 77.

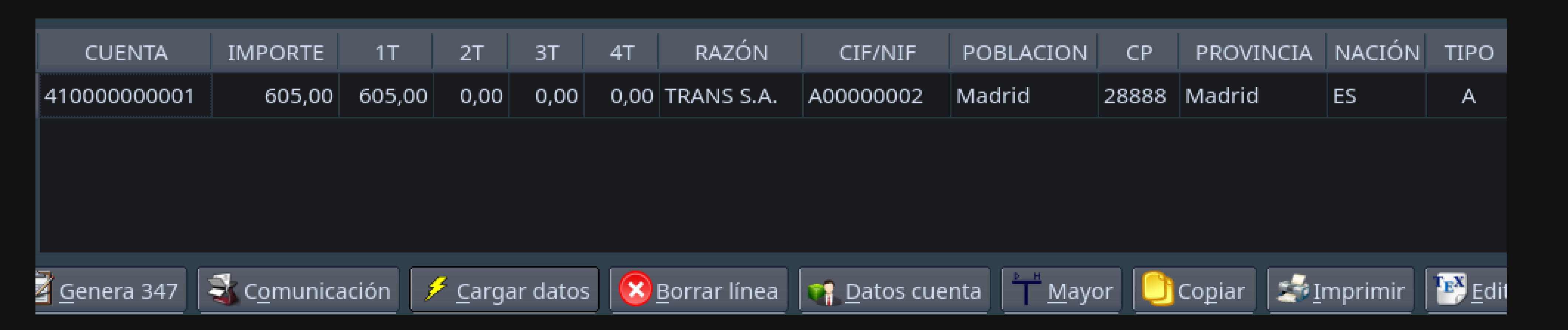
Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	
Atribuible a la Administración del Estado 65 %	66	
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Haciendas Forales. Resultado de la regularización anual.
68 euros

Modelo 347.

La información a tener en cuenta para el modelo 347 es básicamente la siguiente:



CUENTA	IMPORTE	1T	2T	3T	4T	RAZÓN	CIF/NIF	POBLACION	CP	PROVINCIA	NACIÓN	TIPO
410000000001	605,00	605,00	0,00	0,00	0,00	TRANS S.A.	A00000002	Madrid	28888	Madrid	ES	A

Aparecen el importe de los honorarios del agente transitario con el IVA, tal y como especifica el artículo 34.2 RGT.

No obstante, según el art. 33 RGT, la empresa solo tendrá la obligación de declarar las operaciones con terceros reflejadas en el 347 cuando se haya superado la cantidad de 3.005,06€ anualmente con el tercero en cuestión.

Las cantidades correspondientes a la importación no están recogidas en el 347, ya que, según el art 33.2 g) del Reglamento de Gestión Tributaria las importaciones están excluidas del deber declaración.